

## **BGE 151 II 818**

Bundesgericht (BGE), 2000-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_151 II 818](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151_II_818)

FR: ATF 151 II 818

IT: DTF 151 II 818

### **Regeste**

Regeste Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; Art. 58 Abs. 3 und 4 des Gesetzes der Republik und des Kantons Neuenburg vom 21. März 2000 über die direkten Steuern (LCdir); Aufschub der Besteuerung von Grundstückgewinnen bei Übertragung der Liegenschaft als (gemischte) Schenkung gegen Übernahme der Hypothekenschuld und/oder Vorbehalt der Nutzniessung; Begriff der gemischten Schenkung. Die Besteuerung von Grundstückgewinnen muss gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG auch bei einer gemischten Schenkung aufgeschoben werden, die subjektiv durch eine Schenkungsabsicht und objektiv durch das Vorliegen einer zur Leistung unverhältnismässigen Gegenleistung gekennzeichnet ist (Zusammenfassung der Rechtsprechung; E. 5.2.1). Der Begriff der gemischten Schenkung ist nicht vollständig vereinheitlicht. So können die Kantone bei der Bestimmung der Höhe der Gegenleistung wählen, ob der Nutzniessungsvorbehalt darin enthalten ist, sie sind jedoch verpflichtet, die Übernahme von Schulden einzubeziehen (E. 5.2.2 und 5.2.2.1); in Bezug auf die Voraussetzung des Missverhältnisses verfügen die Kantone über einen gewissen Ermessensspielraum (E. 5.2.2.2). Die Kognition des Bundesgerichts zur Feststellung, ob die kantonale Lösung mit dem StHG vereinbar ist, beschränkt sich nicht auf Willkür (E. 5.3). In Art. 58 Abs. 3 und 4 LCdir enthält das Recht des Kantons Neuenburg eine Definition der Schenkung, die darauf hinausläuft, dass der Aufschub von vornherein gewährt wird, wenn die Übertragung gegen Übernahme der Hypothekenschuld und/oder Vorbehalt der Nutzniessung erfolgt. Die Definition des kantonalen Rechts lässt somit die Voraussetzung des Missverhältnisses ausser Acht, was Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG widerspricht (E. 6.1 und 6.3).

### **Erwägungen**

#### **E. 5**

Le Service cantonal reproche ensuite au Tribunal cantonal d'avoir violé l'art. 12 al. 1 et al. 3 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) en accordant le report de l'imposition au transfert litigieux.

#### **E. 5.1**

Selon l' art. 12 al. 1 LHID , l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). L' art. 12 al. 3 LHID contient une liste d'opérations (let. a à e) qui entraînent un report de l'imposition. Selon la jurisprudence, cette liste est exhaustive et ne laisse pas de marge de manoeuvre aux cantons ( ATF 141 II 207 consid. 2.2.4; ATF 130 II 202 consid. 3.2). Un canton viole donc la LHID s'il prévoit d'autres cas de reports que ceux

de l' art. 12 al. 3 LHID (HUNZIKER/SEILER, in Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4 e éd. 2022, n° 94 ad art. 12 LHID ).

## **E. 5.2**

En vertu de l' art. 12 al. 3 let. a LHID , l'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation.

### **E. 5.2.1**

Dans le contexte des impôts directs, la notion de donation est harmonisée et le report de l'imposition à ce titre en vertu de l' art. 12 al. 3 let. a LHID doit être admis non seulement en cas de donation pure mais également en cas de donation mixte (comp. arrêt 2C\_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.5.5; cf. aussi arrêt 9C\_335/2023 du 26 octobre 2023 consid. 3.8, non publié in ATF 150 I 1 , mais in StE 2024 B 44.11 Nr. 17 et traduit in RDAF 2023 II p. 421). Selon BGE 151 II 818 S. 822 la jurisprudence rendue en matière d'impôts directs ( art. 24 let. a LIFD [RS 642.11] et art. 7 al. 3 let. c LHID), une donation est une libéralité entre vifs qui est effectuée avec une intention de donner. Cette intention peut être présumée entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont remplies ( ATF 146 II 6 consid. 8.5.1 et les références). Dans le cas d'une donation mixte, les parties ont l'intention de faire une attribution à titre gratuit, en ce sens qu'elles fixent délibérément le prix en dessous de la valeur réelle de l'objet afin de faire bénéficier l'acheteur de la différence à titre gratuit (arrêt 9C\_335/2023 du 26 octobre 2023 consid. 3.7.4, non publié in ATF 150 I 1 , mais in StE 2024 B 44.11 Nr. 17 et traduit in RDAF 2023 II p. 421, qui se réfère à la jurisprudence rendue en droit civil). La donation mixte suppose objectivement qu'il existe une contre-prestation mais qu'il y a une disproportion entre les prestations. La donation mixte se caractérise ainsi objectivement par l'existence d'une disproportion entre les prestations et, subjectivement, par la volonté de donner (arrêt précité 9C\_335/2023 consid. 3.7.4, non publié in ATF 150 I 1 ; arrêt 2C\_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.4).

### **E. 5.2.2**

Pour certains auteurs, le principe d'harmonisation verticale commande que la notion de donation mixte soit définie selon des critères uniformes dans la LIFD et la LHID. Or ils constatent que la diversité des pratiques cantonales à cet égard empêche une application uniforme du droit fédéral, ce qui ne peut plus être justifié seulement par des motifs tirés du fédéralisme au regard du but de la LHID (FRACHEBOUD/MARGRAF, *Gemischte Schenkungen im Grundstückgewinnsteuerrecht*, RF 1/2022 p. 6 § 2.4.2; pour l'aperçu des pratiques cantonales, cf. p. 10 ss § 3.3). Ces auteurs se demandent en particulier s'il ne faudrait pas retenir une définition harmonisée du produit de l'aliénation au sens de l' art. 12 al. 1 LHID (FRACHEBOUD/ MARGRAF, *op. cit.*, p. 17 § 4.1). Imposer aux cantons des critères uniformes pour définir ce qu'est une donation mixte dans le contexte des impôts directs aurait notamment et nécessairement pour conséquences qu'il faudrait uniformiser la notion de contre-prestation et également déterminer de manière uniformisée à partir de quel écart entre les prestations respectives il faut admettre que celles-ci sont en disproportion. La jurisprudence du Tribunal fédéral ne semble toutefois pas aller aussi loin dans l'harmonisation. BGE 151 II 818 S. 823

#### **E. 5.2.2.1**

Ainsi, s'agissant de la contre-prestation, le Tribunal fédéral a encore récemment rappelé que, comme la notion de produit de l'aliénation qui apparaît à l' art. 12 al. 1 LHID n'est pas définie dans la loi, cela signifie que la LHID laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons pour la définir (arrêt 9C\_335/2023 du 26 octobre 2023 consid. 3.1, non publié in ATF 150 I 1 , mais in StE 2024 B 44.11 Nr. 17 et traduit in RDAF 2023 II p. 421), même s'il qualifie régulièrement cette marge de manoeuvre de limitée ("beschränkter Gestaltungsspielraum"), parce que l'impôt sur les gains immobiliers et l'impôt sur le revenu sont étroitement liés et doivent être coordonnés ( ATF 143 II 382 consid. 3.1; ATF 131 II 722 consid. 2.1; arrêts 2C\_337/2012 du 19 décembre 2012 consid. 2.3; 2C\_705/2011 du 26 avril 2012 consid. 1.5.3; 2A.118/2007 du 24 août 2007 consid. 2.1; 2A.9/2004 du 21 février 2005 consid. 3.1). Concernant en particulier la réserve de l'usufruit, le Tribunal fédéral a jugé que la LHID ne restreignait pas la marge de manoeuvre des cantons au point de leur interdire de considérer qu'elle représente une contre-prestation, quand bien même la jurisprudence rendue en matière d'impôt sur le revenu retient, en s'adossant au droit civil, que la réserve de l'usufruit n'est pas une contre-prestation car l'immeuble est transféré déjà grevé du droit d'usage stipulé, c'est-à-dire à une valeur réduite de la valeur capitalisée de l'usufruit ("deductio servitutis"; cf. arrêt 2C\_719/2017 du 26 avril 2019 consid. 2.5 et 2.6; cf. aussi dans le même sens, dans une affaire toutefois antérieure à la LHID, l'arrêt 2P.253/2001 du 23 janvier 2002 consid. 2b et 2c). Il faut en revanche retenir que la marge de manoeuvre limitée des cantons pour définir ce qui constitue une contre-prestation ne leur permet pas d'exclure la reprise de la dette hypothécaire de la contre-prestation dans le contexte des impôts directs. En effet, dès lors que, dans le cadre d'un contrat de vente immobilière, il n'est pas rare que les parties conviennent que le prix (soit la contre-prestation) sera réglé pour partie par la reprise des hypothèques existantes, il n'y a pas de raison objective de raisonner différemment dans le contexte de l' art. 12 al. 3 let. a LHID , lorsque la reprise de la dette par l'acquéreur est prévue dans un contrat de donation. Cette approche correspond aussi à ce que retient la doctrine: ainsi, FRACHEBOUD/MARGRAF qualifient la reprise de la dette hypothécaire de "Gegenleistung" (op. cit., p. 17 s.); pour sa part, MORITZ SEILER est d'avis qu'il est approprié ("sachgerecht") de considérer la reprise de la dette hypothécaire comme une contre-prestation (Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, BGE 151 II 818 S. 824 Archives 80 p. 644; cf. aussi HUNZIKER/SEILER, op. cit., n° 104 ad art. 12 LHID ).

#### **E. 5.2.2.2**

S'agissant ensuite de la notion de disproportion entre les prestations qui caractérise la donation mixte (supra consid. 5.2.1), le Tribunal fédéral a jugé que la pratique cantonale consistant à retenir qu'il y a disproportion lorsque la différence entre la prestation et la contre-prestation atteint 25 % était conforme à la LHID, une telle différence constituant une disproportion manifeste ("offensichtliches Missverhältnis"; arrêt 2A.9/2004 du 21 février 2005 consid. 4.2). Mais il a récemment précisé que cela n'excluait pas que le report de l'imposition à titre de donation mixte puisse être accordé si la différence entre la contre-prestation et la valeur vénale de l'immeuble est inférieure à 25 % (arrêt 9C\_335/2023 du 26 octobre 2023 consid. 3.8, non publié in ATF 150 I 1 , mais in StE 2024 B 44.11 Nr. 17 et traduit in RDAF 2023 II p. 421). Il faut en déduire que les cantons disposent d'une certaine marge de manoeuvre pour déterminer quand il y a une disproportion. Cela étant, un canton ne peut pas retenir qu'il y a une disproportion si la valeur des contre-prestations est proche de ou équivalente à la valeur vénale de l'immeuble transféré car une telle conception

n'est pas compatible avec la notion même de disproportion.

### **E. 5.3**

Il découle de ce qui précède que, si la notion de donation mixte est harmonisée en ce sens que le report de l'imposition doit être accordé en cas de donation mixte, les cantons gardent néanmoins une certaine marge de manoeuvre pour déterminer si un transfert immobilier doit être qualifié de donation mixte. Les cantons ne disposent donc pas d'autonomie sur ce point, en ce sens qu'ils ne peuvent pas adopter une définition de la donation mixte qui n'est pas compatible avec la notion telle qu'elle ressort du droit fédéral (supra consid. 5.2.1). Le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral pour déterminer si la solution cantonale est conforme à l' art. 12 al. 3 let. a LHID n'est donc pas limité à l'arbitraire.

### **E. 6.1**

En droit cantonal neuchâtelois, le report de l'imposition sur les gains immobiliers est réglé à l'art. 58 de la loi cantonale du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir; RSN 631.0). Cette disposition a la teneur suivante: 1 L'imposition est différée: a) en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, que le bien immobilier soit attribué en nature ou contre le versement d'une soulte, legs), avancement d'hoirie ou donation; BGE 151 II 818 S. 825 (...) 3 L'imposition est également différée en cas d'avancement d'hoirie ou de donation lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant. 4 L'imposition n'est plus différée, lorsque les prestations du cessionnaire vont au-delà de celles énoncées à l'alinéa 3.

#### **E. 6.2.1**

Dans l'arrêt attaqué, les juges précédents ont d'abord retenu que si les cantons ont l'obligation d'accorder le report de l'imposition en cas de donation pure et en cas de donation mixte, ils gardent cependant une marge de manoeuvre pour apprécier le caractère de disproportion. Ils relèvent que les alinéas 3 et 4 de l'art. 58 LCdir ont été introduits dans la loi cantonale au 1<sup>er</sup> janvier 2008 et qu'il ressort des travaux préparatoires que le législateur cantonal a voulu par là faire en sorte que l'imposition sur les gains immobiliers ne soit déclenchée que lorsque l'aliénateur dispose "des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt", mais pas lorsque le transfert n'intervient qu'en contrepartie de la reprise de charges par l'acquéreur. Pour les juges précédents, l'art. 58 al. 3 et 4 LCdir doit ainsi être compris en ce sens que la cession d'un immeuble par la reprise de la dette hypothécaire ou la constitution d'un usufruit n'est "pas réputée [être] une transaction à titre onéreux", quelle que soit la valeur de transfert et le cadre de la transaction, et qu'elle doit donc toujours donner lieu au report de l'imposition à titre de donation. En l'occurrence, ils ont constaté que A. avait cédé son immeuble en contrepartie de la reprise de la dette hypothécaire par ses enfants et en se réservant l'usufruit de l'immeuble, sans autre contre-prestation. En conséquence, le report de l'imposition à titre de donation devait être accordé à la contribuable, conformément à l'art. 58 al. 3 et 4 LCdir.

#### **E. 6.2.2**

À l'encontre de l'arrêt attaqué, le Service cantonal rappelle que le report de l'imposition doit être accordé en cas de donation ou de donation mixte, ce qui implique qu'en présence de contre-prestations à tout le moins équivalentes à la valeur vénale du bien-fonds ou sans disproportion manifeste, il s'agit d'une vente immobilière. À défaut de toute

contre-prestation, on est en présence d'une donation (pure), respectivement de donation mixte en cas de disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation. Pour le Service cantonal, adopter une définition de la donation mixte qui BGE 151 II 818 S. 826 fait abstraction du critère de la disproportion revient à accorder le report de l'imposition à titre de donation à un transfert qui ne se caractériserait pas par une telle disproportion, ce qui viderait l' art. 12 al. 3 let. a LHID de sa substance. Le Service cantonal en conclut qu'il incombait aux juges précédents d'interpréter l'art. 58 al. 3 LCdir de manière conforme à l' art. 12 al. 3 let. a LHID , c'est-à-dire en procédant à une comparaison des prestations pour déterminer si elles étaient en disproportion manifeste. En l'occurrence, il soutient qu'au regard de la valeur vénale de l'immeuble que A. a cédé à ses enfants et de la valeur totale des contre-prestations, le transfert de cette immeuble doit être qualifié de vente car les prestations ne sont pas en disproportion. À titre subsidiaire, le Service cantonal soutient que les juges cantonaux ont mal appliqué l'art. 58 al. 3 LCdir car, selon sa lettre, cette disposition ne concerne que la situation où un immeuble est transféré contre une réserve d'usufruit ou une reprise de la dette mais pas lorsqu'il intervient contre une réserve d'usufruit et une reprise de la dette.

### **E. 6.2.3**

Dans sa réponse, A. fait valoir que, selon la jurisprudence, la réserve de l'usufruit ne doit pas être considérée comme une contre-prestation et que, comme la valeur vénale de l'immeuble qu'elle a cédé à ses enfants est supérieure tant à la valeur de son estimation cadastrale qu'à la reprise de la dette hypothécaire, il est exclu de requalifier ce transfert de vente immobilière. Elle en conclut que si l'application de l'art. 58 al. 3 LCdir ne suffit pas à admettre le report de l'imposition, ce report doit lui être accordé en vertu de l' art. 12 al. 3 let. a LHID .

### **E. 6.3**

L'art. 58 al. 3 et 4 LCdir contient une définition de la donation telle qu'elle revient à accorder d'emblée le report de l'imposition à ce titre lorsque le transfert a lieu contre la reprise de l'usufruit et/ou la reprise de la dette hypothécaire. Cette définition repose exclusivement sur la forme de la contre-prestation (usufruit ou reprise de dette) et non pas sur le rapport entre la prestation et la contre-prestation. Elle fait donc entièrement abstraction de la condition de la disproportion entre les prestations, pourtant nécessaire pour que l'on puisse accorder un report de l'imposition à titre de donation mixte (supra consid. 5.2 et 5.3). L'art. 58 al. 3 et 4 LCdir est donc contraire à l' art. 12 al. 3 let. a LHID en tant qu'il aboutit à accorder, sans autre condition, le report de l'imposition à titre de donation quand le transfert de l'immeuble intervient avec réserve de l'usufruit et/ou reprise BGE 151 II 818 S. 827 de la dette hypothécaire, sans examiner si le transfert en cause remplit les conditions pour être qualifié de donation (mixte). En accordant d'emblée le report de l'imposition dans le cas d'espèce en vertu du droit cantonal neuchâtelois, les juges cantonaux ont aussi violé l' art. 12 al. 3 let. a LHID .

### **E. 6.4**

Le grief du Service cantonal est partant fondé.